



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13855.001121/2006-63
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.986 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2018
Matéria Ressarcimento - IPI
Recorrente COMPANHIA AÇUCAREIRA VALE DO ROSÁRIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEI 9.363/96. MATÉRIA-PRIMA. AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS E NÃO CONTRIBUINTES. RECURSO REPETITIVO DO STJ. SÚMULA 494/STJ. RICARF. POSSIBILIDADE.

No âmbito da Lei nº 9.363/96 é possível apurar crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS/Cofins nas aquisições de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas não contribuintes dessa contribuições. Inteligência de recurso repetitivo do STJ (Recurso Especial nº 993.164/MG) aplicado ao caso nos termos do Regimento Interno do CARF.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. INTERPRETAÇÃO DA DECISÃO PROFERIDA NO RESP 1.075.508/SC. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62, §2º DO RICARF. INSUMOS DO VAPOR E DA ÁGUA. PRODUTOS UTILIZADOS EM LABORATÓRIO NO PRODUTO ACABADO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Conforme definido no artigo 3º da Lei nº 9.363/96, os conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicáveis na apuração do crédito presumido previsto nessa Lei nº 9.363/96 são os mesmos daqueles definidos na legislação do IPI.

O aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata (direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização, bem como que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

A decisão proferida no Resp 1.075.508/SC, submetido à sistemática de que tratava o artigo 543-C do CPC/73, acolhe a tese do contato físico e do desgaste direto em contraposição ao desgaste indireto, a qual deve ser

acolhida nos julgamentos do CARF em conformidade com o seu Regimento Interno.

Os insumos que sofrem alterações em função de ações exercidas diretamente na água (ETA) na caldeira, mas que não exerçam uma ação direta sobre os produtos em fabricação (açúcar e álcool), não geram direito ao crédito presumido de que trata Lei nº 9.363/96.

Os produtos químicos utilizados em laboratório para análises químicas e físicas feitas no produto acabado não se enquadram no conceito de matéria-prima ou de produto intermediário para fins de crédito presumido do IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. VENDA SEM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Somente é considerada como venda com o fim específico de exportação passível de compor a receita de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI N. 9.363/96. PRODUTOS NT. RESSARCIMENTO. INCABÍVEL.

Para a fruição do benefício do crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 deve a empresa satisfazer cumulativamente a duas condições - ser produtora e ser exportadora.

Em conformidade com a determinação da própria Lei nº 9.363/96, o conceito de "produção" deve ser buscado na legislação do IPI, de forma que "empresa produtora" é aquela que possui ao menos um "estabelecimento produtor", assim considerado "todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto [IPI]".

Assim, não gera direito ao aproveitamento do crédito presumido de IPI a exportação de produtos com notação "NT" (Não Tributados) na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), eis que estão excluídos do campo de incidência do IPI.

CRÉDITO PRESUMIDO. COEFICIENTE DE EXPORTAÇÃO. PRODUTOS NT. RECEITA OPERACIONAL BRUTA. PORTARIA MF 38/97.

No cálculo do crédito presumido de IPI de que tratam a Lei nº 9.363/96 e a Portaria MF nº 38/97, as receitas de exportação de produtos com notação NT incluem-se na composição da Receita Operacional Bruta utilizada para o cálculo do coeficiente de exportação.

CRÉDITO PRESUMIDO. COEFICIENTE DE EXPORTAÇÃO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. DATA DE EMBARQUE.

Para efeito do cálculo do percentual do crédito presumido correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (coeficiente de exportação), o valor das exportações a ser considerado deve ser determinado pela conversão de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.

Recurso Voluntário provido em parte

Direito Creditório reconhecido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas/ajustes relativos às aquisições de matéria-prima de pessoas físicas e à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador, considerando-se as receitas das exportações ao câmbio vigente na data dos respectivos embarques; e, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à inclusão na base de cálculo do crédito presumido do valor dos insumos utilizados na fabricação de produtos não tributados (NT) na TIPI. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Carlos Augusto Daniel Neto e Maysa de Sá Pittondo Deligne, que irá apresentar declaração de voto acerca desse item.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte, conforme ementa abaixo:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 01/10/2001 a 31/12/2001

*CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. INSUMOS
ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.*

São glosados os valores referentes a aquisições de insumos de pessoas físicas, não-contribuintes do PIS e da Cofins, pois, conforme a legislação de regência, os insumos adquiridos devem sofrer o gravame das referidas contribuições.

*CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÃO
DE INSUMOS NÃO CARACTERIZADOS COMO MATÉRIAS
PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAL DE
EMBALAGEM.*

Somente as matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, conforme a conceituação albergada pela legislação tributária, podem ser computados na apuração da base de cálculo do incentivo fiscal.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS UTILIZADOS EM PRODUTOS EM ELABORAÇÃO E ACABADOS MAS NÃO VENDIDOS.

EXCLUSÃO NO ÚLTIMO TRIMESTRE DO ANO E INCLUSÃO NO PRIMEIRO TRIMESTRE DO ANO SEGUINTE.

Deve ser excluído da base de cálculo do benefício, no último trimestre de um ano, o custo dos insumos empregados em produtos em elaboração e acabados mas não vendidos, e incluído no primeiro trimestre do ano subsequente.

CRÉDITO PRESUMIDO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. PRODUTOS NT.

A receita de vendas de produtos não tributados, ou seja, fora do campo de incidência do imposto, é insuscetível de cômputo na apuração da receita de exportação, ainda que o produto resulte de industrialização.

CRÉDITO PRESUMIDO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. VENDA SEM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Somente é considerada como venda com o fim específico de exportação, e, portanto, passível de composição da receita de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.

CRÉDITO PRESUMIDO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS.

A habilitação ao crédito presumido pressupõe o emprego de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem na industrialização (produção) na própria empresa; a venda para o exterior de produtos adquiridos de terceiros não compõe a receita de exportação.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. ENQUADRAMENTO. ATIVIDADE DE NATUREZA TRIBUTÁRIA.

A atividade de definição de classificação fiscal é de jaez tributário, não técnico; vale dizer, consiste na aplicação da norma tributária ao fato.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. ACRÉSCIMOS LEGAIS.

No caso de compensação indevida de débitos, a cobrança de acréscimos moratórios tem base legal.

(...)

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Versa o processo sobre o PER/DCOMP nº 37601.55276.271103.1.5.01-7554, cujo direito creditório é decorrente de crédito presumido de IPI, previsto na Lei nº 9.363/96 e na Portaria MF nº 38/97, no montante de R\$1.881.875,26, relativo ao 4º trimestre-calendário de 2001.

A autoridade administrativa deferiu parcialmente o pedido no valor de R\$331.892,69, em face das seguintes glosas/exclusões/ajustes:

- 1) Cana-de-açúcar adquirida de pessoas físicas e transferida de filiais;
- 2) Aquisições de insumos não caracterizados como matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem;
- 3) Exportações de produto não tributado: álcool etílico hidratado para fins carburantes, código 2207.10.00 Ex 01 da Tabela de Incidência do IPI;

4) Exportações indiretas realizadas por meio de empresa comercial exportadora sem o fim específico de exportação: vendas para a empresa Jardest S/A Açúcar e Alcool, CNPJ 50.735.281/0001-07. No corpo da nota fiscal e no CFOP constam os dizeres “*Futura Exportação*”, tendo sido os produtos remetidos para o endereço da empresa: Via Anhanguera, km 340, Jardinópolis/SP), e Indústria de Produtos Alimentícios Cory Ltda., CNPJ 51.665.073/0001-33, conforme cópias de notas fiscais de fls. 155 e 156;

5) Exportações de produtos adquiridos de terceiros, conforme cópia de balancete analítico (fl. 165).

Houve o ajuste do valor da receita de exportação e da receita operacional bruta, com a admissão somente dos montantes consignados nas notas fiscais de saída emitidas dentro do ano de 2001, mesmo que não efetuados os respectivos embarques, nos termos do demonstrativo das fls. 139/145.

Foi também ajustado o valor do estoque de insumos existentes em produtos em elaboração e em produtos não vendidos: inclusão no início de 2001 dos valores excluídos ao final de 2000 e correção dos valores excluídos pela requerente ao cabo de 2001 em virtude da metodologia equivocada utilizada por esta (planilhas de fls. 88 e 89), conforme os demonstrativos inseridos na informação fiscal (fl. 172).

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, conforme consta na decisão recorrida:

a) houve cerceamento do direito de defesa em virtude do prazo exíguo para impugnação do indeferimento parcial do pleito (menos de 30 dias), pois fora intimada em 27/07/2006, mas somente obteve vista dos autos em 14/08/2006; a nulidade do processo deve ser reconhecida, devendo ser reaberto o prazo de trinta dias para a defesa;

b) não pode ser utilizada a amostragem para a aferição dos créditos, por afronta à Constituição Federal, art. 5º, LIV; a verificação dos livros e documentos fiscais pela autoridade fiscal foi insuficiente;

c) há vício de motivação na informação fiscal, porque não há respaldo técnico para a desconsideração de insumos porque não agem diretamente sobre o produto;

d) a metodologia utilizada pela autoridade fiscal para a avaliação do estoque no final do ano de insumos utilizados em produtos em elaboração e em produtos acabados mas não vendidos é arbitrária e sem fundamento normativo, sendo em bases anuais e não mensais como deve ser; o critério adotado pela requerente corresponde ao disposto na Portaria MF nº 38/97, art. 3º, § 7º;

e) quanto às aquisições de pessoas físicas, a legislação não traz nenhuma restrição e atos normativos não podem exorbitar da competência regulamentar; trata-se de ilegalidade confirmada por precedentes administrativos e judiciais;

f) houve, por erro da autoridade fiscal, a falta de inclusão de aquisições de cana de açúcar de pessoas jurídicas nos meses de outubro e novembro de 2001;

g) não existe restrição na legislação quanto ao conceito de insumo utilizado no processo produtivo: a exclusão de aquisições de insumos sem utilização direta na produção não tem amparo legal;

h) as operações de exportação de produtos não sofrem incidência de IPI e portanto não há fato gerador, sendo o momento do embarque dos bens o critério correto para a determinação da receita de exportação;

i) o crédito presumido está vinculado à tributação do Pis e da Cofins e não à tributação do IPI, sendo indiferente se o produto exportado for não tributado (NT); além disso, os auditores fiscais não têm “o conhecimento técnico ou competência funcional para efetuar a classificação fiscal de produtos”, sendo nula de pleno direito a reclassificação fiscal efetuada pela autoridade fiscal, sem processo administrativo regular, quanto ao álcool hidratado: de 22.07.10.00, com alíquota zero, para 22.07.10.00 Ex 01, com a notação NT; mantida a exclusão, que haja também exclusão na receita operacional bruta

j) quanto às exportações indiretas, uma das notas fiscais foi cancelada (fl. 155), fato ignorado pela autoridade fiscal, e a outra nota fiscal (fl. 156), uma “nota-mãe”, se refere a venda para entrega futura (exportação futura), sendo que as notas fiscais de simples remessa (“notas-filhas”)

denotam que a mercadoria foi destinada a entreposto aduaneiro para exportação, por conta e ordem da empresa Jardest, o que caracteriza o fim específico de exportação previsto na norma;

k) não houve exportação de produtos adquiridos de terceiros, mas sim de produtos de produção própria e a interessada requer a realização de prova pericial contábil para esclarecimento desse tópico;

l) mesmo que não seja revertidas as exclusões, é indevida a exigência de multa, juros e correção pela Selic.

Por fim, requer o acolhimento da manifestação de inconformidade para que seja reformada a decisão e deferido o crédito presumido, com o protesto por prova do alegado por todos os meios admitidos em direito, inclusive prova oral, documental e pericial, sendo quanto à última indicado o perito e formulados os quesitos; e que as intimações sejam feitas em nome dos patronos da requerente.

O julgador não acolheu as razões de defesa da manifestante, sob os seguintes fundamentos principais:

- As pessoas físicas não são contribuintes de PIS e de Cofins, espécies tributárias cujas bases de cálculo consistem na receita bruta, de qualquer natureza, auferida pelas pessoas jurídicas, e, por conseguinte, as compras de insumos de produtores rurais não podem ser utilizadas para efeito de determinação da base de cálculo do estímulo fiscal em causa.

- Foram corretas as glosas dos itens que não exercem ação direta sobre os produtos, mas têm apenas contato indireto: há alterações por conta somente de contato direto com a água (estação de tratamento de água – ETA) e no âmbito da caldeira. Também há substâncias e artefatos para uso em laboratório de análises, sem relação nenhuma com a produção propriamente dita. O Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, elucida a correta exegese do inciso I do art. 66 do RIPI/79, que correspondia aos artigos 82, I do RIPI/82; 147, I do RIPI/98 e 164, I do RIPI/2002.

- A metodologia adotada pela requerente no levantamento do montante a ser excluído no final de 2001 é errônea, pois somente o próprio crédito presumido é calculado mensalmente de forma acumulada, sendo deduzidos do total acumulado em cada trimestre os montantes referentes a pedidos de trimestres anteriores. Para a exclusão no final do ano, há que ser feita uma espécie de retrato instantâneo no último dia do ano das MP, PI e ME empregados em produtos em elaboração e em produtos acabados, mas não vendidos. Foi o que fez a autoridade fiscal ao estabelecer um percentual de produtos acabados produzidos em estoque no final do ano, aplicável ao total de insumos admitidos e adquiridos durante o ano, conforme a seguinte divisão: [(Estoque Final de Produtos no Ano – Estoque Inicial de Produtos no Ano)/Produção no ano].

- A diferença do preço existente entre a data de saída do produto e a data do embarque constitui variação cambial, ou seja, uma receita de índole financeira que não integra a receita de exportação. Tal diferença também não compõe a receita operacional bruta que abrange somente a venda de bens e serviços. Nesse sentido dispõe a Portaria MF nº 38, de 1997, art. 3º, § 15.

- Os produtos discriminados em códigos da TIPI aos quais correspondam a notação NT não estão incluídos no campo de incidência do IPI, nada importando que tais produtos possam ser considerados, para outros efeitos não relacionados com o IPI, como produtos industrializados. Somente os contribuintes do IPI têm direito ao crédito presumido a que se refere a Lei nº 9.363, de 1996. No caso concreto, na Tabela de Incidência do IPI, o código 2207.10.00 Ex 01 faz referência específica no texto respectivo a álcool para fins carburantes e que corresponde à notação NT. Não há margem a dúvidas, mesmo porque, pelas Regras Gerais Para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI), a classificação das mercadorias, para os efeitos legais, é determinada, em primeiro lugar, pelos textos das posições (Regra Geral nº 1).

- Na apuração da base de cálculo do crédito presumido de IPI não podem ser incluídas aquisições para revenda, pois, para a hipótese, inexistente o emprego de insumos na industrialização (produção) na própria empresa que dê azo à habilitação ao benefício fiscal, exclusiva de produtores-exportadores, à luz da legislação de regência, conforme expandido exaustivamente no item precedente. A perícia contábil solicitada pela requerente é dispensável.

- À luz da Portaria MF nº 38, de 1997, art. 3º, § 15, III, é reputada como venda com o fim específico de exportação a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente. A nota fiscal nº 115.425 (fl. 155) emitida para a empresa Cory refere-se a venda sem fim específico de exportação, além do que, há a aposição de carimbo com os dizeres “CANCELADO” na cópia da nota fiscal apresentada e a requerente não trouxe aos autos a comprovação de que a nota fiscal de venda não consta do livro Registro de Saídas e, por conseguinte, do Livro Registro de Apuração do IPI. Quanto à nota fiscal nº 116.266 (fl. 156) emitida para a empresa Jardest, alegadamente para exportação futura, a interessada não carrou aos autos cópias das supostas notas fiscais de simples remessa vinculadas à nota fiscal para simples faturamento.

Cientificada dessa decisão em 13/12/2012, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 07/01/2013, mediante o qual repisou as alegações da manifestação de inconformidade e acrescentou outras, sob os seguintes tópicos:

II - Razões de nulidade do V. Acórdão

- *Cerceamento do direito de defesa*
- *Análise por amostragem*
- *Indeferimento da prova documental pericial*

III- Razões de reforma do V. Acórdão

- *Insumos adquiridos de pessoas físicas*
- *Créditos de pessoas jurídicas que não foram computados*
- *Insumos que são caracterizados como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem*
- *Produtos em elaboração e acabados, mas ainda não vendidos*
- *Receita operacional bruta e receita bruta de exportação*
- *Receitas de Exportação de produto classificado como "Não tributado" (NT) na TIPI*
- *Exportações indiretas realizadas por meio de empresas comerciais exportadoras*
- *Exportação de produtos supostamente adquiridos de terceiros*
- *Inexigibilidade de multas e dos juros de mora constantes das cartas cobrança*

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Alegou a recorrente na impugnação que teria havido cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que teve seu prazo para impugnar reduzido em face de ter obtido vista dos autos somente em 14/08/2006, o que não foi acatado pelo julgador *a quo*, nestes termos:

(...)

A requerente teve ciência da intimação em 27/07/2006, conforme cópia de comprovante de recebimento (AR) nos autos. Desde tal data, em vez de 14/08/2006, poderia ter exercido o direito à vista processual.

Não há prova nos autos de que o órgão preparador tenha oferecido obstáculos à consulta processual.

O trintídio legal foi devidamente estipulado na intimação recebida pela empresa.

(...)

No recurso voluntário sustenta a recorrente que não haveria como ela produzir a prova de que o órgão preparador tenha oferecido obstáculos à consulta processual, sendo que a única detentora de tal prova seria a autoridade fiscal, além do que a intimação do despacho decisório teria sido feita em nome de outro contribuinte, "Açúcar e Álcool Oswaldo R. de Mendonça Ltda.", sendo que ela sequer detinha a certeza de que tal intimação era válida e referente a este processo.

Conforme consta na fl. 204, a contribuinte solicitou em 09/08/2006 (quarta-feira) cópia integral do presente processo e de mais outros 5 processos, as quais foram entregues (fl. 210) em 14/08/2006 (segunda-feira), razão pela qual não houve qualquer demora no atendimento (3 dias úteis). Caso a contribuinte tivesse solicitado vistas nos autos na própria repartição, certamente que teria sido imediatamente atendida. A contribuinte parece ter confundido o pedido de vistas no processo com o pedido de cópias do mesmo. O fato de ter solicitado cópia integral do processo não é impeditivo para que a contribuinte tivesse conhecimento dos autos na própria repartição para preparar sua impugnação.

Também não representou cerceamento do direito de defesa o mero equívoco na identificação da empresa na Informação Fiscal (fl. 170), na qual constou o seu CNPJ correto, e que foi acompanhada de despachos decisórios, comunicações e carta cobrança com a denominação correta da recorrente, mormente quando se referia a processo em nome da recorrente e continha dados específicos acerca de seu pleito de ressarcimento/compensação e de seus documentos fiscais.

Relativamente à análise pela fiscalização dos documentos fiscais por amostragem, melhor sorte não assiste à recorrente, não havendo que se falar em ofensa aos arts. 142 e 148 do CTN, eis que não se trata de lançamento, nem tampouco de arbitramento da base de cálculo de imposto. Por certo, não é viável que a fiscalização descreva nos autos, caso a caso, a análise de todos os documentos fiscais da contribuinte, bastando que o faça detalhadamente para algumas delas de forma a especificar o *modus operandi* da contribuinte em relação ao universo das operações, sem prejuízo, obviamente, da possibilidade de contraposição da manifestante/recorrente no sentido de que alguns dos documentos fiscais eventualmente não se enquadrariam na situação retratada pela fiscalização.

Também não incorreu em qualquer nulidade a decisão recorrida ao indeferir, motivadamente, nos termos dos arts. 18 e 28 do Decreto nº 70.235/72, o requerimento de produção de prova documental e pericial da então manifestante, vez que tal providência era, na convicção do julgador *a quo*, desnecessária para o deslinde da controvérsia, além de estar preclusa a produção de prova após a apresentação da defesa em conformidade com o art. 16 do mesmo Decreto.

Acrescenta-se ainda que diligências e perícias não existem com o propósito de suprir o ônus da prova colocado às partes, mas sim para elucidar questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos pela manifestante. Como se sabe, incumbe à manifestante, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 36 da Lei nº 9.784/99, comprovar a eventual existência de elemento modificativo ou extintivo do despacho decisório que glosou o direito creditório pleiteado.

Assim, rejeita-se as preliminares suscitadas pela recorrente e passa-se à análise de mérito.

- Insumos adquiridos de pessoas físicas

Quanto à possibilidade de se incluir as aquisições de insumos de pessoas físicas no cálculo do **crédito presumido apurado em conformidade com a Lei nº 9.363/96**, é consabido que o tema foi objeto de recurso repetitivo do STJ, que consolidou jurisprudência em prol do pleito dos contribuintes, como se verifica da ementa abaixo:

A Primeira Seção do STJ, ao julgar o Recurso Especial n.º 993.164/MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 17.12.10, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n.º 08/2008, decidiu que o crédito presumido de IPI, criado pela Lei 9.363/96, abrange as aquisições de insumos realizadas a pessoas físicas, não contribuintes do PIS/PASEP e da COFINS.

(REsp 1241856/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/04/2013, DJe 09/04/2013)

Esta orientação foi consolidada na Súmula 494/STJ, de seguinte teor:

O benefício fiscal do ressarcimento do crédito presumido do IPI relativo às exportações incide mesmo quando as matérias-primas ou os insumos sejam adquiridos de pessoa física ou jurídica não contribuinte do PIS/PASEP.

O REsp nº 993.164/MG, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, que é, portanto, vinculante nos julgamentos deste Conselho Administrativo por força do seu Regimento Interno, tem a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO PARA RESSARCIMENTO DO VALOR DO PIS/PASEP E DA COFINS. EMPRESAS PRODUTORAS E EXPORTADORAS DE MERCADORIAS NACIONAIS. LEI 9.363/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 23/97. (...)

1. O crédito presumido de IPI, instituído pela Lei 9.363/96, não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites do texto legal.

2. A Lei 9.363/96 instituiu crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS, ao dispor que: "Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

(...)

5. Nesse segmento, o Secretário da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 23/97 (revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa 313/2003, também revogada, nos mesmos termos, pela Instrução Normativa 419/2004), assim preceituando:

(...)

§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS."

6. Com efeito, o § 2º, do artigo 2º, da Instrução Normativa SRF 23/97, restringiu a dedução do crédito presumido do IPI

(instituído pela Lei 9.363/96), no que concerne às empresas produtoras e exportadoras de produtos oriundos de atividade rural, às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS.

7. Como de sabença, a validade das instruções normativas (atos normativos secundários) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: (...)).

8. Consequentemente, sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS (Precedentes das Turmas de Direito Público: (...)).

(...)

17. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008" (REsp 993164/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, unânime, julgado em 13/12/2010, DJe 17/12/2010)

Dessa forma devem ser revertidas as glosas relativas à "matéria-prima (cana de açúcar) adquirida de pessoas físicas", reconhecendo-se o direito creditório correspondente.

- Créditos de pessoas jurídicas que não foram computados

Sobre tal questão, a DRJ rechaçou o argumento da então impugnante no sentido de que deveriam ser inseridos no cálculo dos créditos presumidos de IPI os valores referentes à aquisição de cana-de-açúcar de pessoas jurídicas em outubro e novembro de 2001, nos seguintes termos:

(...)

De todas as aquisições de cana de açúcar, somente foram excluídas da base de cálculo do benefício fiscal em tela as aquisições de cana de açúcar de pessoas físicas.

A menção na informação fiscal à admissibilidade de compras do produto hortícola de pessoas jurídicas é apenas informativa. Tem esse caráter também o demonstrativo de aquisições de pessoas jurídicas de fls. 90/95, ainda que incompleto (sem os meses de outubro e novembro de 2001).

Já integrantes da base de cálculo apurada originalmente pela requerente, as aquisições de cana de açúcar de pessoas jurídicas não haviam sido incluídas pela autoridade fiscal; e, pelo mesmo raciocínio, não houvera a falta de inclusão das notas fiscais cujas cópias foram carreadas pela manifestante às fls. 1.296/1.395. A inclusão do montante indicado pela interessada na manifestação de inconformidade (R\$7.531.322,77) implicaria a duplicidade de valores concernentes aos meses de outubro e novembro de 2001 na apuração do estímulo fiscal.

Na planilha de apuração do crédito presumido elaborada pela autoridade fiscal (fl. 169), com os ajustes necessários, não há referência expressa à inclusão de compras de cana de açúcar de pessoas jurídicas.

(...)

No recurso voluntário aduz a recorrente meramente que: "Conforme já mencionado, o v. acórdão recorrido deixou de incluir no cômputo do crédito presumido de IPI as aquisições de cana-de-açúcar de pessoas jurídicas nos meses de outubro e novembro de 2001 (fls. 171), medida de direito que se impõe, conforme reconheceu o próprio aresto vergastado, mas que não foram computados por um erro, que deve ser retificado, inclusive com a produção da prova pericial já requerida e que será realizada com a anulação do v. acórdão recorrido".

Conforme consta expressamente na Informação Fiscal na fl. 174 (fl. 171 na numeração original), não foram glosados os créditos pleiteados relativos às aquisições de cana-de-açúcar de pessoas jurídicas:

O contribuinte, por seu turno, não observou a legislação vigente, e se creditou dos insumos (cana de açúcar) adquiridos de pessoas físicas - demonstrativo de fls. 31/54.

Destarte, serão glosados estes insumos, por falta de previsão legal, devendo ser aceitos apenas as canas adquiridas de pessoas jurídicas:

Mês	Valor (cana PJ)
Mai/2001	1.168.653,12
Jun/2001	2.408.846,70
Jul/2001	2.084.004,98
Ago/2001	1.715.909,90
Set/2001	1.333.218,00
Dez/2001	2.462.384,52
Total	11.173.017,22

OBS: valores obtidos de acordo com demonstrativo de fls.87/92.

Incumbe à decisão de primeira instância analisar a insurgência da contribuinte em face do despacho decisório que indeferiu o seu pedido de ressarcimento e/ou não homologou as compensações declaradas. Ora, se não houve glosas relativas às aquisições pessoas jurídicas, é óbvio que não há, no despacho decisório, qualquer parcela pertinente de crédito presumido no indeferimento parcial do ressarcimento e/ou compensações não homologadas que pudesse ser objeto de reforma pela DRJ ou por este CARF.

Assim, rejeita-se, por desnecessário, o pedido da recorrente de produção de prova pericial, bem como de inclusão dos valores das aquisições de pessoas jurídicas no cálculo do crédito presumido de IPI em outubro e novembro de 2001.

- Insumos que são caracterizados como matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem

Conforme definido no artigo 3º da Lei nº 9.363/96, abaixo transcrito, os conceitos de MP, PI e ME aplicáveis na apuração do crédito presumido previsto nessa Lei nº 9.363/96 são os mesmos daqueles definidos na legislação do IPI:

Lei 9.363/96:

Art.3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

*Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, **matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.** [grifei]*

Com efeito, o art. 147, I do RIPI/98¹, vigente à época dos fatos geradores, dispõe que os estabelecimentos industriais e os equiparados podem creditar-se do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Também os Pareceres Normativos CST nº 65/79 e nº 181/74, que são atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, nos termos do art. 100, I do CTN, auxiliam na determinação do sentido e alcance das normas legais e do regulamento acerca de quais insumos ensejam aproveitamento de créditos do IPI.

Não obstante a técnica da não cumulatividade do IPI tenha amparo no art. 153, §3º da Constituição Federal, esse dispositivo, por si só, não assegura o direito ao crédito do IPI sobre os produtos adquiridos, havendo a necessidade de lei, regulamento e normas complementares (art. 100 do CTN) que tragam as condições e as formas para que esse crédito possa ser aproveitado pelo contribuinte.

Assim, em consonância à lei, ao regulamento do IPI e aos atos normativos acima mencionados, o aproveitamento do crédito de IPI relativo aos insumos que não integram o produto pressupõe o consumo, assim considerado como o desgaste de forma imediata (direta) e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização, bem como que não estejam compreendidos no ativo permanente da empresa.

Nesse mesmo sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (REsp nº 1.075.508), cujos termos vincula este colegiado consoante regra contida no art. 62, §2º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O RECURSO ESPECIAL Nº 1.075.508 SC (2008/01532905), representativo de controvérsias, traz a seguinte ementa:

EMENTA PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel.Ministro Humberto

¹ Dispõem no mesmo sentido os arts. 66, I do RIPI/79; 82, I do RIPI/82; e 164, I do RIPI/2002.

Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; (...)

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se 'aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente'.

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos 'que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final', razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Nesta esteira, em julgamento anterior deste Conselho Administrativo, no Acórdão nº 3302-002.475, da 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária desta 3ª Seção de Julgamento, cuja ementa segue abaixo, foi adotado o entendimento do referido Recurso Especial:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

CRÉDITOS DE IPI. PRODUÇÃO DE CANA-DE-AÇÚCAR E DERIVADOS.

O conceito de insumo para industrialização, não é largo o bastante para abranger os insumos utilizados no cultivo de cana-de-açúcar.

O cultivo da cana-de-açúcar é processo de produção típico da agricultura, e não da atividade industrial.

PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE INDIRETO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE IPI. RECURSO REPETITIVO STJ.

Os produtos intermediários que geram direito de crédito de IPI, nos termos do REsp nº 1.075.508, julgado em sede de recurso repetitivo, são aqueles que são consumidos ou sofrem desgaste de forma imediata e integral no processo produtivo, sendo incabível quanto aos valores do IPI pagos quando da aquisição de máquinas, equipamentos, suas partes e peças, combustível empregado em máquinas e equipamentos, bem como quando da aquisição de produtos cujo desgaste se dê apenas de forma indireta.

Recurso Voluntário Negado

No caso, a fiscalização glosou o crédito relativos aos insumos relacionados no demonstrativo "RELAÇÃO DOS INSUMOS NÃO ADMITIDOS PELA LEGISLAÇÃO DO IPI" (fls. 120/121 ou fls. 117/118 na numeração original), sob a seguinte motivação: "os insumos relacionados no demonstrativo de fls. 117/118, sofrem alterações em função de ações exercidas diretamente na água (ETA), na caldeira ou são utilizados em laboratórios de análises. Ou seja, embora estes insumos tenham sido consumidos no processo de industrialização do açúcar e do álcool, **NÃO** há uma ação direta sobre os produtos em fabricação, mas, apenas um contato

indireto, por intermédio da água e da caldeira, no processo industrial, inexistindo, portanto o direito ao crédito presumido de que trata Lei nº 9.363/96".

Como se vê, o entendimento da fiscalização está em consonância com o conceito de insumo para fins de creditamento do IPI exposto acima neste Voto.

No Parecer Técnico juntado pela contribuinte nas fls. 1347/1407, sustenta o Engenheiro Químico que:

(...)

Neste particular, encontram-se nos processos de fabricação do álcool e açúcar:

As águas condensadas advindas da condensação de vapor de quaisquer naturezas e as águas empregadas para diluição de produtos intermediários de processo, diluição / preparo de produtos químicos dosados no processo produtivo, lavagem e preparo de matéria para fins de assepsia e adequação ao uso.

O que prevalece na situação acima exposta, é a "adequação ao uso pretendido", para que o efeito desejável da utilização do insumo, seja alcançado.

Desta forma a utilização de águas condensadas, somente poderá ser empregada, como insumo na fabricação de açúcar e álcool, se a mesma, for advinda da condensação de vapor que foi tratado por agente neutralizante ou inibidor de corrosão e ou que tenha sido gerado por água tratada por agentes químicos, que incorporados na mesma, dão a produção do vapor, o seu uso pretendido.

(...)

Dessa forma, embora a utilização dos produtos glosados na condensação do vapor ou na água seja essencial para a atividade produtiva de açúcar e álcool como um todo, na medida que deixam o vapor e água condensada nas características desejadas, não se poderia dizer que tais produtos (utilizados para tratamento da água/vapor) teriam uma ação direta sobre o açúcar e álcool em fabricação.

Também não se cogita de incluir no conceito de insumo para fins de creditamento do IPI os produtos utilizados em laboratório de análises para atestar a qualidade e as propriedades fitossanitárias dos produtos para serem aptos à comercialização, conforme pretende a recorrente, eis que são aplicados no produto acabado (açúcar e álcool).

- Produtos em elaboração e acabados, mas ainda não vendidos

Alega a recorrente que o critério adotado por ela estaria de acordo como o §7º do art. 3º da Portaria MF nº 38/97, abaixo transcrito, o qual prevê a apuração da quantidade de insumos utilizados em seu processo produtivo será feita mês a mês, e não em bases anuais, como pretende fazer crer a autoridade fiscal:

Art. 3º O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

(...)

*§ 3º No último trimestre em que houver efetuado exportação, ou no último trimestre de cada ano, **deverá ser excluído** da base de*

cálculo do crédito presumido o valor das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção de produtos não acabados e dos produtos acabados mas não vendidos. [negritei]

§ 4º O valor de que trata o parágrafo anterior, excluído no final de um ano, será acrescido à base de cálculo do crédito presumido correspondente ao primeiro trimestre em que houver exportação para o exterior.

§ 5º A apuração do crédito presumido será efetuada com base em sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial da pessoa jurídica, que permita, ao final de cada mês, a determinação das quantidades e dos valores das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, utilizados na produção durante o período.

§ 6º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica deverá manter sistema de controle permanente de estoques, no qual a avaliação dos bens será efetuada pelo método da média ponderada móvel ou pelo método denominado PEPS, no qual se considera que as saídas das unidades de bens seguem a ordem cronológica crescente de suas entradas em estoque.

§ 7º No caso de pessoa jurídica que não mantiver sistema de custos coordenado e integrado com a escrituração comercial, a quantidade de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados na produção, em cada mês, será apurada somando-se a quantidade em estoque no início do mês com as quantidades adquiridas e diminuindo-se, do total, a soma das quantidades em estoque no final do mês, as saídas não aplicadas na produção e as transferências.

§ 8º Na hipótese do parágrafo anterior, a avaliação das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção, durante o mês, será efetuada pelo método PEPS.

(...)

No caso, a fiscalização entendeu que não era correta a metodologia adotada pela contribuinte para se apurar o montante a ser excluído, relativamente ao valor dos insumos utilizados na produção de produtos não acabados e dos produtos acabados mas não vendidos, razão pela qual apurou tal montante segundo o seguinte critério:

(...)

De acordo com o demonstrativo denominado: "Estoque de produtos acabados em reais" - fls. 86, é possível de se determinar qual o valor do açúcar e do álcool produzido na safra, bem como o saldo destes produtos em 31 de dezembro de 2001.

Desta forma, será apurado o percentual de produtos produzidos na safra, mas que se encontravam em estoque no final do ano, mediante a divisão do saldo dos produtos em 31/12, pelo valor produzido na safra.

Este coeficiente será aplicado ao valor total dos insumos utilizados na produção, e desta forma será obtido o valor dos insumos utilizados na produção de produtos acabados e não vendidos:

(...)

No entanto, não se trata de apuração de insumos como bases anuais, como crê a recorrente, mas somente uma forma de cálculo do valor dos insumos utilizados na produção de produtos não acabados e dos produtos acabados mas não vendidos, que deve ser excluído da base de cálculo do crédito presumido somente no último trimestre do ano em que realizada exportação, utilizando-se do valor do Estoque final de produtos acabados.

Como bem esclareceu a decisão recorrida, o critério adotado pela contribuinte não reflete o valor do montante a ser excluído da base de cálculo do crédito presumido:

(...)

Por outro lado, com certeza, a metodologia adotada pela requerente no levantamento do montante a ser excluído é errônea, pois somente o próprio crédito presumido é calculado mensalmente de forma acumulada, sendo deduzidos do total acumulado em cada trimestre os montantes referentes a pedidos de trimestres anteriores.

Para a exclusão no final do ano, há que ser feita uma espécie de retrato instantâneo no último dia do ano das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem empregados em produtos em elaboração e em produtos acabados, mas não vendidos. Foi o que fez a autoridade fiscal ao estabelecer um percentual de produtos acabados produzidos em estoque no final do ano, aplicável ao total de insumos admitidos e adquiridos durante o ano, conforme a seguinte divisão: [(Estoque Final de Produtos no Ano – Estoque Inicial de Produtos no Ano)/Produção no ano].

Os arts. 7º e 8º da Portaria MF nº 38, de 1997, dispõem apenas sobre o método de apuração de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na produção mensalmente. Não há referência ao cálculo percentual do estoque final de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem aplicados em produtos em elaboração e em produtos acabados, mas não vendidos.

As planilhas de fls. 88 e 89 elaboradas pela requerente, com percentuais mensais, não são adequadas.

(...)

- Receita operacional bruta e receita bruta de exportação

A fiscalização e a decisão recorrida divergem do valor adotado pela recorrente a título de receita de exportação, pois considera que essa deve ser mensurada no momento de saída da mercadoria do estabelecimento do produtor-exportador, enquanto a recorrente reconheceu as receitas de exportação na data de embarque do produto.

Sobre a receita de exportação e a receita operacional bruta assim dispõe a Lei nº 9.363/96:

*Art.2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a **receita de exportação** e a **receita operacional bruta** do produtor exportador.*

(...)

*Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da **receita operacional bruta**, da **receita de exportação** e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.*

*Parágrafo único. Utilizar-se-á, **subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados** para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.*

*Art.6º O **Ministro de Estado da Fazenda** expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei, inclusive quanto aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, **à definição de receita de exportação** e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador.*

Como se vê acima, a Lei nº 9.363/96 determinou a utilização subsidiária da legislação do Imposto de Renda para se determinar o conceito de "receita operacional bruta" e deixou a "definição de receita de exportação" a cargo do Ministro da Fazenda.

Não prospera a interpretação adotada pela fiscalização no sentido de que, para o conceito de "receita operacional bruta" dever-se-ia utilizar a legislação do IPI, eis que o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96 faz uso do termo "respectivamente" e "e de" para separar os conceitos para os quais se deve usar a legislação do IR daqueles que seguem a legislação do IPI, de forma que:

legislação do IR --> conceito de "receita operacional bruta" e

legislação do IPI --> conceito de "produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem" (IPI).

Esse entendimento se confirma pelo disposto expressamente no §16 do art. 3º da Portaria MF nº 38/97, nestes termos: "§Os conceitos de produção, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os constantes da legislação do IPI".

O art. 3º da Portaria MF nº 38/97, no seu §15, traz a seguinte delimitação para "receita operacional bruta" e para "receita bruta de exportação":

Art. 3º O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

(...)

§ 15. Para os efeitos deste artigo, considera-se:

I - receita operacional bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia;

II - receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, de mercadorias nacionais;

(...)

De outra parte, a Portaria MF nº 356/88 (DOU de 07/12/1988) já havia definido no âmbito do Imposto sobre a Renda, o "critério de conversão de moeda estrangeira para efeito de registro da receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais", tendo em vista a isenção de IRPJ de que tratavam os arts. 290 e 293 do RIR/80, na seguinte forma:

I - A receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em cruzados, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.

I.1 Entende-se como data de embarque dos produtos para o exterior aquela averbada pela autoridade competente, na Guia de Exportação ou documento de efeito equivalente.

II - As diferenças decorrentes de alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações monetárias passivas ou ativas.

(...)

Inclusive, no Acórdão nº 1401-001.552– 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 1º de março de 2016, no âmbito de IRPJ (omissão de receitas) decidiu-se no sentido de que a Portaria MF nº 356/88 apenas ratifica o entendimento vigente de que a receita de produtos manufaturados deve ser reconhecida no momento do embarque, conforme Voto Condutor do Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos, abaixo transcrito:

(...)

Em sua peça recursal, a contribuinte insistiu na tese de que a divergência apontada pela fiscalização decorre da aplicação da Portaria MF nº 356/88, por parte da contribuinte. Segundo a recorrente, as notas fiscais efetivamente devem ser emitidas em função do fato gerador do IPI ou do ICMS (saída do estabelecimento). No entanto, por força da aludida Portaria MF nº 356/88, a receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais deve ser determinada pela conversão, em moeda nacional, pela taxa de câmbio vigente na data de embarque dos produtos para o exterior (data averbada na Guia de Exportação ou documento equivalente).

(...)

Analisando a matéria, considero que a razão situa-se ao lado da contribuinte, ora recorrente.

Sobre o tema, deve-se levar em conta o disposto no art. 22 da IN SRF nº 243/2002, verbis:

IN SRF 243/2002

Art. 22. A receita de vendas de exportação de bens, serviços e direitos será determinada pela conversão em reais à taxa de câmbio de compra, fixada no boletim de abertura do Banco Central do Brasil, em vigor na data:

I - de embarque, no caso de bens;

II - da efetiva prestação do serviço ou transferência do direito.

Deve ter em conta que a Portaria 356/88, invocada pela decisão de piso, apenas regulamenta os artigos 290 e 293 do RIR/80, que

trata de isenção do IRPJ sobre o lucro na exportação de manufaturados.

A citada Portaria ratifica (não inova, até porque a portaria não teria esse poder) o entendimento de que a receita de produtos manufaturados deve ser reconhecida no momento do embarque. Essa era a sua única finalidade, expressamente posta. Assim, não faria sentido se referir às exportações em geral.

Assim sendo, temos que para fins de utilização da taxa de câmbio do dia do embarque, revela-se irrelevante a natureza dos bens exportados (industrializados ou não).

Pelas razões expostas, considero que em relação ao presente tema o recurso voluntário merece ser provido.

(...)

Assim, diante da ausência de outra regulamentação específica sobre a matéria, deve ser acatado o entendimento veiculado pela Portaria nº 356/88 para, no cálculo do crédito presumido do IPI, "a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador" sejam mensuradas em relação às exportações na data de embarque dos produtos.

Nessa linha já foi decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9303-004.709– 3ª Turma, de 21 de março de 2017, sob o Voto do Conselheiro Relator Júlio César Alves Ramos, nestes termos:

(...)

O ato regulamentar que embasou o raciocínio da dra. Angela, embora explicitamente direcionado ao IRPJ e à CSLL, nada mais fez, a meu sentir, do que aplicar os princípios contábeis geralmente aceitos à sempre controvertida questão do reconhecimento da receita obtida com a venda de produtos para o exterior.

E vale desde logo repetir que o seu desiderato é definir:

*critério de conversão de moeda estrangeira para efeito de **registro da receita bruta de vendas** nas exportações de produtos manufaturados nacionais. Ele não se limita, pois, a definir, simplesmente, "receita de exportação", mas a apurar a receita de vendas decorrente de uma exportação.*

Como é de conhecimento geral, os princípios contábeis sempre preconizaram, entre outras coisas, que a) a contabilidade deve ser elaborada em moeda nacional, b) a receita deve ser reconhecida quando todos os custos e despesas a ela necessários já possam ser confiavelmente reconhecidos e c) já tenham sido transferidos ao comprador os riscos mais relevantes relacionados a sua propriedade. É o que, em suma, preceitua hoje o CPC 30, no que, entretanto, apenas repete diversos normativos anteriores.

Ora, quando se trate de uma venda no mercado interno, a aplicação desses critérios não traz, regra geral, maiores dúvidas, que ficam restritas, quase sempre, às exceções relacionadas a antecipações de pagamento ou postergações de entrega.

Em se tratando, porém, de uma venda contratada em moeda estrangeira, e dada a oscilação do valor da moeda nacional em relação a ela, crucial estabelecer-se quando a primeira deve ser convertida na segunda. Foi o que fez, e bem, o ato expedido pelo Ministro da Fazenda.

Com efeito, os critérios acima mencionados somente se perfazem, como regra geral, quando a mercadoria é efetivamente embarcada para o exterior. Realmente, é somente

aí que os riscos mencionados são afinal transferidos e é também somente aí que o valor contratado (ao menos nos contratos gravados com a cláusula FOB) é, por inteiro e indubitavelmente, de direito do vendedor.

Como sempre, há exceções, mas que não afetam significativamente o raciocínio adotado na Portaria ministerial. É que nas exportações com cláusula CIF o segundo requisito só se aprimora mesmo em momento ainda posterior a chegada da mercadoria no porto indicado no contrato.

Nunca, porém, ao que saiba eu, ele ocorre na saída do estabelecimento exportador: isso requereria que o comprador no exterior de algum modo assumisse o risco de buscar a mercadoria aí.

Concluo, assim, que o ato ministerial corretamente aplicou os princípios contábeis à hipótese.

(...)

É que, como já mencionado acima, a parcela aqui discutida integra sim "o produto da venda para o exterior". E isso porque, ao constata-la, a exportadora é obrigada a emitir nota fiscal complementar na qual a destaca "como complemento de preço". Repito, não há registro de variação cambial a esse título.

A obrigatoriedade dessa emissão, até onde sei, provém das legislações estaduais de ICMS, mas pode-se perfeitamente entendê-la contemplada também na legislação do IPI3, embora seja certo que o dispositivo não foi concebido pensando numa exportação, que nunca foi tributada, stricto sensu, por aquele imposto.

(...)

Não vejo sentido, pois, concessa venia, no argumento de que a parcela não poderia ser considerada por ser "receita financeira".

(...)

- Receitas de Exportação de produto classificado como "Não tributado"

(NT) na TIPI

O crédito presumido do IPI, para ressarcimento do valor do PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre as aquisições de insumos, é assegurado pela Lei nº 9.363/96, nos seguintes termos:

Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor

das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

[negritei]

Para entender a amplitude do benefício, importa determinar o conteúdo e alcance do termo "empresa produtora". Deixa-se de lado a questão da necessidade de a empresa ser também "exportadora", que não é objeto de controvérsia nos presentes autos.

O parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.363/96 determina que se deve utilizar subsidiariamente a legislação do IPI para o estabelecimento do conceito de "produção", e como a Lei nº 9.363/96 não apresenta qualquer definição ou noção nesse sentido, o intérprete deve se socorrer integralmente das normas do IPI. A utilidade desse conceito está justamente na determinação de quem é o sujeito (pessoa jurídica) responsável pela "produção", qual seja, a "empresa produtora", mesmo porque a Lei nº 9.363/96 não menciona o vocábulo "produção" em qualquer outro dispositivo além do art. 3º, parágrafo único.

Com efeito, a Lei nº 4.502/64 traz a definição de "estabelecimento produtor" no seu art. 3º, abaixo transcrito:

*Art. 3º Considera-se **estabelecimento produtor** todo aquele que **industrializar** produtos sujeitos ao imposto.*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se **industrialização** qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:*

I - o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;

II - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto;

III - O preparo de medicamentos officinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente e consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 1.199, de 1971)

IV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas. (Incluído pela Lei nº 9.493, de 1997) [negritei]

Dessa forma, para fins da legislação do IPI, o "estabelecimento produtor" deve atender a dois requisitos concomitantemente: industrializar produtos + dar saída a produtos sujeitos ao IPI.

Na sequência, conforme mandamento do próprio art. 3º, parágrafo único da Lei nº 4.502/64, o conceito de "industrializar" deve ser entendido como o verbo relativo a "qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização,

acabamento ou apresentação do produto", salvo as exceções especificadas, matéria regulamentada nos arts. 3º ao 7º do Regulamento do IPI/2002.

Voltando a Lei nº 9.363/96 vemos que o direito ao crédito presumido é assegurado à "empresa" (pessoa jurídica) como um todo, sendo que a sua apuração é esclarecida no seu art. 2º na seguinte forma:

Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

(...)

*§ 2º No caso de **empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador**, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz.*

*§ 3º O crédito presumido, apurado na forma do parágrafo anterior, poderá ser transferido para **qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados**, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.*

(...) [negritei]

Mais tarde, de forma razoável, no art. 15 da Lei nº 9.779/99² determinou-se que a apuração do crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 deveria se dar, obrigatoriamente, de forma centralizada³, seguindo o mesmo procedimento das Contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins que o incentivo pretende ressarcir.

Assim, em conformidade estrita com a interpretação determinada na própria Lei nº 9.363/96, "empresa produtora" é aquela que possui ao menos um "estabelecimento produtor", assim considerado "*todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto [IPI]*".

Dessa forma, a Lei nº 9.363/96, embora não tenha determinação expressa nesse sentido, contém dispositivos que conduzem à interpretação precisa de que o direito ao crédito presumido tem como pressuposto que o produto exportado tenha sido industrializado na forma estabelecida pela legislação do IPI, bem como que esse produto esteja dentro do campo de incidência desse imposto.

² Art. 15. Serão efetuados, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica:

I - o recolhimento do imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos;

II - a apuração do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996;

III - a apuração e o pagamento das contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servido Público - PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS;

³ Matéria consolidada no art. 183 Regulamento do IPI/2002:

Art. 183. A apuração do crédito presumido do imposto será efetuada, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica (Lei nº 9.363, de 1996, art. 2º, § 2º, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 15, inciso II).

Conforme determinação expressa do art. 6º da Lei nº 10.451/2002, consolidado no art. 2º do RIPI/98, abaixo transcritos, os produtos com notação "NT" estão excluídos do campo de incidência do IPI:

Art. 6º O campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto no 4.070, de 28 de dezembro de 2001, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado).

Art. 2º [RIPI/98] O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado) (Lei nº 9.493, de 10 de setembro de 1997, art. 13).

Nessa esteira nada há a reformar na decisão recorrida que concluiu acertadamente que a então impugnante não fazia jus ao crédito presumido previsto na Lei nº 9.363/96 em relação à aquisição de insumos utilizados em produtos NT, nestes termos:

(...)

A conclusão de que o produto deve sofrer processo de industrialização pela empresa que o exporta decorre das expressões “empresa produtora e exportadora” e “para utilização no processo produtivo” constante do art. 1º da Lei nº 9.363, de 1996, assim como do disposto no parágrafo único do seu art. 3º, que determina a utilização da legislação do IPI para definir “produção”.

Como determina a Lei nº 9.363, de 1996, o benefício visa ressarcir a incidência do PIS/Pasep e Cofins sobre as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados no “processo produtivo”, entendendo-se como “processo produtivo” o conjunto de ações das quais resulta a “produção” da empresa exportadora, ou da empresa que vende a mercadoria para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

Cabe asseverar, sobretudo, que os produtos discriminados em códigos da TIPI aos quais correspondam a notação NT não estão incluídos no campo de incidência do IPI, nada importando que tais produtos possam ser considerados, para outros efeitos não relacionados com o IPI, como produtos industrializados.

(...)

Requer também a recorrente neste tópico, **em caráter subsidiário**, a exclusão das receitas de exportação de produtos NT da **receita operacional bruta para fins de cálculo do coeficiente de exportação** para a obtenção do valor do crédito presumido de IPI, vez que, do contrário, o denominador do coeficiente (receita operacional bruta) seria

aumentado, diminuindo o percentual a ser aplicado para se determinar o montante do crédito presumido. O pleito da recorrente não prospera.

Conforme já decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9303-005.172, de relatoria do Ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, em sessão de julgamento de 17 de maio de 2017, para fins de cálculo do coeficiente de exportação para obtenção do valor do crédito presumido, no conceito de receita operacional bruta "estão compreendidas todas as receitas auferidas pelo contribuinte, inclusive as decorrentes da exportação de produtos considerados não industrializados ou NT, que devem portanto compor a Receita Operacional Bruta para fins de cálculo do crédito presumido de IPI previsto na Lei nº 9.363/96".

O Conselheiro Relator assim fundamentou sua decisão:

(...)

Entendo que, na vigência da Portaria MF nº 38/97, as receitas decorrentes de exportação de mercadorias nacionais, aí incluídas a exportação de produtos revendidos (não industrializados pelo próprio contribuinte), compõem a Receita de Exportação (RE) e também a Receita Operacional Bruta (ROB). Isto, por disposição da própria Lei nº 9.363/96, que assim dispôs em seu art. 6º, in verbis:

Art. 6º O Ministro de Estado da Fazenda expedirá as instruções necessárias ao cumprimento do disposto nesta **Lei, inclusive quanto** aos requisitos e periodicidade para apuração e para fruição do crédito presumido e respectivo ressarcimento, **à definição de receita de exportação** e aos documentos fiscais comprobatórios dos lançamentos, a esse título, efetuados pelo produtor exportador.

Fundamentado em tal dispositivo legal, o Ministério da Fazenda regulamentou o aproveitamento do crédito presumido de IPI na Portaria MF nº 38/97, que assim dispunha a esse respeito:

Art. 3º O crédito presumido será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Para efeito de determinação do crédito presumido correspondente a cada mês, a empresa ou o estabelecimento produtor e exportador deverá:

I - apurar o total, acumulado desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito, das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem utilizados na produção;

II- apurar a relação percentual entre a receita de exportação e a **receita operacional bruta**, acumuladas desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito;

III - aplicar a relação percentual, referida no inciso anterior, sobre o valor apurado de conformidade com o inciso I;

IV - multiplicar o valor apurado de conformidade com o inciso anterior por 5,37% (cinco inteiros e trinta e sete centésimos por cento), cujo resultado corresponderá ao total do crédito presumido acumulado desde o início do ano até o mês da apuração;

V- diminuir, do valor apurado de conformidade com o inciso anterior, o resultado da soma dos seguintes valores de créditos presumidos, relativos ao ano-calendário:

- a) utilizados para compensação com o IPI devido;
- b) ressarcidos;
- c) com pedidos de ressarcimento já entregues à Receita Federal.

§ 2º O crédito presumido, relativo ao mês, será o valor resultante da operação a que se refere o inciso V do parágrafo anterior. (...)

§ 15. Para os efeitos deste artigo, **considera-se:**

I - receita operacional bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços **prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia;**

II - receita bruta de exportação, o produto da venda para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, **de mercadorias nacionais;**

III - venda com o fim específico de exportação, a saída de produtos do estabelecimento produtor vendedor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.

(...)

Portanto resta evidente que ao adotar a expressão mercadorias nacionais, a norma abarcou tanto a exportação de produtos industrializados quanto os não industrializados. Da mesma forma, há que se deixar claro que o conceito adotado pela Portaria MF n.º 38/97, no inc. I do § 15, é exatamente o previsto no Regulamento do Imposto de Renda, art. 279 do Decreto n.º 3.000/99:

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Neste conceito estão compreendidas todas as receitas auferidas pelo contribuinte, inclusive as decorrentes da exportação de produtos considerados não industrializados ou NT, que devem portanto compor a Receita Operacional Bruta para fins de cálculo do crédito presumido de IPI previsto na Lei n.º 9.363/96. Conclui-se então que as receitas de exportação de produtos não industrializados pelo próprio contribuinte compõem tanto o numerador (RE) quanto o denominador (ROB).

Como foi exatamente este o entendimento consubstanciado no acórdão recorrido, nego provimento ao recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

(...)

Dessa forma, não prospera o pleito da recorrente quanto ao ressarcimento de crédito presumido em relação aos insumos utilizados em produtos NT, nem tampouco o seu pedido subsidiário de ajuste no cálculo do coeficiente de exportação relativamente à exclusão das receitas de exportação de produtos NT da receita operacional bruta, que compõe o denominador desse coeficiente.

Reclama também a recorrente, nesta parte do recurso voluntário, da "reclassificação" que teria efetuado o Auditor-Fiscal em relação ao álcool etílico hidratado vendido por ela. Ocorre que não houve reclassificação fiscal, mas apenas enquadramento no Ex Tarifário (Ex 01) da Tipi: *Ex 01 - Para fins carburantes, com as especificações determinadas pelo DNC*; que tem a notação NT (Não Tributado) na TIPI.

Como se vê, o referido enquadramento é imediato, com a mera leitura do Ex e a verificação das características do produto, e o processo administrativo para discuti-lo é o presente. No entanto, como a interessada não apresentou na impugnação, nem no recurso voluntário, qualquer elemento de mérito para afastar o enquadramento no EX 01, não há que se falar em falta de motivação da decisão recorrida, a qual deve ser mantida.

- Exportações indiretas realizadas por meio de empresas comerciais exportadoras

A fiscalização entendeu que duas operações não tinham o "fim específico para exportação", excluindo-as da base de cálculo do crédito presumido, sob os seguintes fundamentos:

(...)

O conceito de "com o fim específico de exportação" foi dado pelo art. 39, § 2º da Lei no 9.532/97, in verbis:

"Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados a exportação, quando:

I - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

§ 2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora." (grifamos)

Contudo, verificamos nas notas fiscais relacionadas nas fls. 152/153, que a contribuinte vendeu produtos para as empresas JARDEST S/A - AÇUCAR E ÁLCOOL, CNPJ 50.735.281/0001-07, e Indústria de Produtos alimentícios Cory Ltda, CNPJ 51.665.073/0001-33, SEM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO, senão vejamos:

a) Consta no corpo da nota fiscal no 116.360, bem como no CFOP, que a venda destina-se a "Futura Exportação", e os produtos são remetidos para o endereço da empresa JARDEST (Via Anhanguera, Km 340, Jardimópolis/SP). Ou seja, os produtos não foram remetidos para o embarque ou para recintos alfandegados;

b) Com relação a nota fiscal no 115.425 trata-se de uma venda no mercado interno, ou seja, sem o fim específico de exportação. Desta forma, serão excluídos das receitas de exportações, os valores referentes às vendas de produtos sem o fim específico de exportação:

Mês/ano	Receita Exportação apurada pela fiscalização (*)	(-) vendas Sem o fim específico de exportação (**)	Receita de Exportação apurada
Jan/01	9.019.402,29	-	9.019.402,29
Fev/01	1.772.112,50	-	1.772.112,50
Mar/01	-	-	-
Abr/01	5.085.907,95	-	5.085.907,95
Mai/01	7.948.886,37	-	7.948.886,37
Jun/01	16.817.482,15	-	16.817.482,15
Jul/01	13.018.138,29	1.034.318,51	11.983.819,78
Ago/01	11.912.027,32	-	11.912.027,32
Set/01	12.172.792,37	-	12.172.792,37
Out/01	6.700.349,07	-	6.700.349,07
Nov/01	13.845.326,96	-	13.845.326,96
Dez/01	222.340,00	-	222.340,00

Obs: (*) - Receita de Exp. Apurada pela fiscalização conforme item 4 supra.

(**) - Valor referente à soma das notas fiscais nºs 115.425 e 116.360

(...)

Acerca da Nota Fiscal nº 115.425 (fl. 155) emitida para a empresa Cory Ltda, alega a recorrente que ela foi cancelada e não representa operação nenhuma, concluindo que a glosa seria insustentável, já que a recorrente sequer utilizou estes valores no cômputo da base de cálculo de crédito presumido de IPI. Ocorre, no entanto, que a fiscalização excluiu tal operação do cálculo da "receita de exportação apurada pela fiscalização" e não daquela apresentada pela contribuinte, como se observa no quadro transcrito acima.

Conforme consta na Informação Fiscal (fl. 181), a fiscalização obteve a receita de exportação com o demonstrativo por ela elaborado das fls. 139/145 (fls. 136/142 na numeração original), onde se verifica que a referida nota fiscal foi mesmo computada no cálculo da fiscalização da receita de exportação, razão pela qual foi correta a exclusão efetuada.

Com relação à outra operação, independentemente da questão de não haver a inscrição na nota fiscal acerca do fim específico para exportação, as alegadas operações para exportação futura não atendem aos requisitos do art. 39, §2º da Lei nº 9.532/97.

No caso, as mercadorias deveriam sair do estabelecimento industrial da recorrente **diretamente** para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, **por conta e ordem da empresa exportadora/adquirente**. Se a contribuinte vendeu as mercadorias para Jardest S/A Açúcar e Alcool, de CNPJ nº 50.735.281/0001-07, e esta vendeu para outros destinatários, ainda que estes últimos tenham efetuado posteriormente a exportação dos produtos, não está cumprido o requisito de uma venda com "fim específico de exportação" que daria direito ao crédito presumido, eis que a exportação não foi efetuada pela primeira adquirente (Jardest S/A Açúcar e Alcool), não se tratando, portanto, de uma remessa direta da contribuinte para embarque ou para recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa exportadora.

- Exportação de produtos supostamente adquiridos de terceiros

A fiscalização excluiu da base de cálculo de crédito presumido as receitas de exportação relativas a produtos produzidos por terceiros (revendas), sob os seguintes fundamentos:

(...)

O art.1º da Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, norma que autoriza o benefício pleiteado, reza o seguinte referente aos insumos que geram direito ao crédito presumido:

"Art. 12 A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno,

de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo."

Ou seja, somente terá direito ao crédito presumido a empresa produtora e exportadora.

A contribuinte no mês de setembro de 2001, conforme balancete analítico de fl. 162, exportou produtos produzidos por terceiros (revendas de produtos — mercado externo), que não sofreram nenhuma operação de industrialização nos estabelecimentos da contribuinte, no valor total de R\$1.521.964,00.

Portanto, estas receitas de exportações, oriundas de produtos adquiridos de terceiros, serão excluídas das receitas de exportações para se obter a base de cálculo do crédito presumido:

(...)

A DRJ rejeitou o argumento da impugnante de que teria havido exportação de produtos de produção própria e indeferiu a realização de prova pericial contábil, nestes termos:

(...)

Na apuração da base de cálculo do crédito presumido de IPI não podem ser incluídas aquisições para revenda, pois, para a hipótese, inexistente o emprego de insumos na industrialização (produção) na própria empresa que dê azo à habilitação ao benefício fiscal, exclusiva de produtores-exportadores, à luz da legislação de regência, conforme expendido exaustivamente no item precedente.

A perícia contábil solicitada pela requerente é dispensável, conforme abordado em tópico específico deste voto, pois a cópia do balancete analítico de fl. 165 inclui rubrica específica de vendas para o exterior de produtos adquiridos de terceiros. Não há, portanto, dúvida razoável.

(...)

No recurso voluntário, não foi apresentado qualquer elemento que colocasse em dúvida o balancete analítico da fl. 155, que aponta, para o mês de setembro/2001, o saldo atual de R\$1.521.964,00 para Revendas de Produtos (conta 3.1.01.02) no Mercado Externo (conta 3.1.01.02.0002). Como dito, a perícia não se presta a suprir o ônus da prova colocado às partes, mas sim para elucidar questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos aos autos. Assim, nada há a reformar na decisão recorrida nesta parte.

- Inexigibilidade de multas e dos juros de mora constantes das cartas cobrança

Requer a recorrente a exclusão da incidência de juros e multa do eventual saldo devedor, ou, em caráter subsidiário, que se determine a aplicação dos juros de mora apenas sobre o valor do principal, não incidindo os juros de mora, por conseguinte, sobre o valor das multas.

No entanto, tratando o processo de ressarcimento/compensação, não houve exigência fiscal de multa da recorrente, mas apenas os acréscimos legais sobre os débitos confessados cuja compensação não foi homologada, conforme se vê na Carta Cobrança da fl. 279 que assim alerta a contribuinte: "caso o pagamento seja efetuado após a data de validade

indicada na guia Darf, o montante de juros deve ser atualizado nos termos do art. 61, parágrafo 3º da Lei nº 9.430/96 (taxa Selic)".

De forma que, tratando-se dos acréscimos com previsão expressa em lei, inclusive com a sua legitimidade ratificada nas Súmulas CARF abaixo transcritas, não há como acolher o pedido da recorrente:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as exclusões/glosas/ajustes da base de cálculo do crédito presumido relativas aos seguintes itens: i) à matéria-prima adquirida de pessoas físicas e ii) relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador, considerando-se as receitas das exportações ao câmbio vigente na data dos embarques.

É como voto.

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Declaração de Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deline.

Como tive a oportunidade de apontar na sessão de julgamento, não concordei com o raciocínio traçado pela I. Conselheira Relatora especificamente para a manutenção do item 4 do Despacho Decisório ("4 — EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NT (NÃO TRIBUTADOS)" - e-fls. 181/183) por considerar correta a inclusão na definição das receitas de exportação dos valores das mercadorias vendidas para o exterior não tributadas (NT) pelo IPI. Inclusive, essa turma já havia externado esse posicionamento, por maioria de votos, no Acórdão 3402.003.840, de 20/02/2017, de minha relatoria.

Com efeito, o crédito presumido sob análise foi instituído pela Lei n.º 9.363/1996 com a finalidade de incentivar as exportações, em prol das empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais, nos seguintes termos:

"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nos 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior." (grifei)

Ao fazer menção à garantia do crédito sobre mercadorias nacionais, a lei conseguiu englobar todas as mercadorias produzidas, sejam elas tributadas ou não pelo IPI. A condição de incidência sobre as aquisições foi feita, apenas, para o PIS e a COFINS, contribuições de que tratam as Leis Complementares 7 e 8/70⁴.

De fato, o crédito presumido é para ressarcimento do valor do PIS e da COFINS devidos pelas empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais. A forma de apuração e aproveitamento deste crédito foi relacionado ao IPI, cuja legislação foi adotada de forma subsidiária quanto aos conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem. Nos termos da lei:

"Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.

⁴ Cumpre mencionar que como sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial Repetitivo n.º 993.164/MG (Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 13/12/2010, DJe 17/12/2010), "sobressai a "ilegalidade" da instrução normativa que extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96, ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS".

§ 1o O crédito fiscal será o resultado da aplicação do percentual de 5,37% sobre a base de cálculo definida neste artigo. (Vide Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

Art. 3o Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1o, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Art. 4o Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente."

Contudo, e ao contrário do que entendeu o Despacho Decisório no presente caso, a lei não faz qualquer exigência de tributação pelo IPI para o gozo do crédito, sendo certo que basta que sejam adquiridos matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem (nos termos da legislação do IPI, sejam eles tributados ou não por este imposto) para a produção de mercadorias nacionais (tributadas ou não pelo IPI).

Com efeito, não há qualquer exigência legal no sentido de que o produto exportado pela beneficiária do crédito presumido seja um produto tributado pelo IPI. Esse raciocínio vem sendo traçado, há muito, por este Conselho, como se depreende do julgamento do Conselho Superior exarado em 2003:

"IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO. PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS.

O artigo 1º da Lei nº 9.363/96 prevê crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS e da COFINS em favor da empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais. Referindo-se a lei a "mercadorias" foi dado o benefício fiscal ao gênero, não cabendo ao intérprete restringi-lo apenas aos "produtos industrializados", que são espécie do gênero "mercadorias".

(...)

Recurso ao qual se dá parcial provimento.

(...)

VOTO DO CONSELHEIRO DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA RELATOR-DESIGNADO

(...)

Creio, ainda, abrindo aqui parênteses a bem ilustrar o debate, que do exame do Regulamento do IPI , (Decreto nº 2.637/98), que trata dos conceitos de industrialização (transformação; beneficiamento; montagem; acondicionamento; e renovação e recondicionamento), entendo possível afirmar que as "mercadorias" exportadas pela interessada (produtos de origem animal impróprios para o consumo humano, utilizados na preparação de produtos farmacêuticos — fl. 143) - sobre os quais houve incidência de PIS e COFINS -, são sim objeto ou resultante de um processo produtivo, mesmo que classificados como NT.

Neste sentido, vale citar trechos de artigo de Júlio M. de Oliveira, intitulado "A Constituição, A Lei e o Regulamento do IPI — Hipóteses de Conflito":

"(..) Ao nosso ver, o objeto do imposto não consiste meramente no ato de produzir acima delineado, pelo contrário, a materialidade da hipótese de incidência reside no resultadáfimal deste ato — o produto. . Assim não fosse,

estariamos diante de um imposto sobre industrialização e não sobre o produto industrializado. Neste sentido, cabe lembrar as sempre lúcidas considerações do mestre Geraldo Ataliba, verbis:

*"... Pela sua utilização (desse conjunto de componentes) é que se obtém, afinal, um produto. Se, portanto, a produção ou industrialização for posta na materialidade da hipótese de incidência do imposto, já não se estará diante do IPI, mas de tributo diverso."*⁸

Porém, esgotar-se na existência de produtos industrializados a materialidade da hipótese de incidência do IPI, em outras palavras, o mero surgimento de um produto industrializado é suficiente para caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto?

Quer nos parecer que não. (.)"

Feitas essas considerações, é possível afirmar que as "mercadorias" exportadas pela interessada são sim "produtos industrializados", mesmo que não tributados. Mas, a meu entender, não é essa a questão central que se encontra em debate.

E a propósito da discussão central travada nestes autos, necessária se faz reafirmar que o benefício do crédito presumido está expressamente direcionado à empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

O artigo de lei é abrangente, portanto, daí não ser possível restringir o debate entre a distinção entre "produto industrializado não tributado" e "produto industrializado tributado", pois tanto um como outro são "mercadorias" e, conseqüentemente, abrangidos pela Lei nº 9.363/96. Daí, sim, se autorizado o pleito de ressarcimento para produtores de produtos NTs, como na hipótese dos autos.

Aliás, o crédito presumido em análise tem por objetivo o ressarcimento das contribuições incidentes sobre as etapas anteriores da cadeia produtiva, no caso o PIS e a COFINS, não importando se o produto é ou não tributado pelo IPI na saída final" (CSRF, Processo 13005.000689/98-61, Data da Sessão 13/08/2003 Relator Henrique Pinheiro Torres Nº Acórdão 202-15016 - grifei)

Em consonância com o entendimento do voto acima transcrito, entendo que não importa para fins de aferição do crédito presumido da Lei n.º 9.363/1996 a tributação pelo IPI seja na entrada para a produção, seja na saída para exportação.

Ainda que existam posições mais recentes da CSRF em sentido contrário ao aqui proposto, entendo que o entendimento pela desnecessidade de tributação pelo IPI para o gozo do crédito presumido, anteriormente veiculado por aquela Câmara Superior, que deveria prevalecer. Vejamos alguns julgados anteriores:

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/1998 a 30/09/1998

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS.

O artigo 1º da Lei nº 9.363/96, ao instituir o benefício do crédito presumido de IPI à empresa produtora e exportadora de "mercadorias nacionais", não o restringe apenas aos produtos industrializados, não cabendo ao intérprete administrativo fazer distinção onde a própria lei não o fez.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Decisão

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Rodrigo da Costa Pôssas e Otacilio Dantas Cartaxo, que negavam provimento.

(...)

Nesse sentido, resta-se evidente o entendimento de que, **tendo o crédito presumido em análise o objetivo de ressarcir as contribuições incidentes sobre as etapas anteriores da cadeia produtiva, não é relevante se o produto é ou não tributado pelo IPI na sua saída final.** " (CSRF, Número do Processo 11077.000253/2003-67 Data da Sessão 30/05/2011 Relatora Nanci Gama Acórdão n.º 9303-001.438 - grifei)

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PRODUTOS EXPORTADOS CLASSIFICADOS NA TIPI COMO NÃO TRIBUTADOS.

O artigo 1º da lei nº 9.363/96, ao instituir o benefício do crédito presumido de IPI à empresa produtora e exportadora de "mercadorias nacionais", não o restringe apenas aos produtos industrializados, não cabendo ao intérprete administrativo fazer distinção onde a própria lei não o fez.

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. FRETES. VINCULAÇÃO AOS INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. APROVEITAMENTO.

De se permitir na formação do cálculo presumido de IPI a inclusão dos gastos com fretes pagos e destacados nas notas fiscais por ocasião de insumos utilizados no processo produtivo.

TAXA SELIC. SÚMULA nº 411-STJ.

É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco. Rel. Min. Luiz Fux, em 25/11/2009.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho (Relator), Henrique Pinheiro Torres, Rodrigo da Costa Pôssas e Otacílio Dantas Cartaxo, que davam provimento parcial quanto à exportação de produtos NT. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Nanci Gama." (CSRF, Processo 11610.021746/2002-65 Data da Sessão 31/05/2011. Relator Gilson Macedo Rosenburg Filho Nº Acórdão 9303-001.469 - grifei)

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Exercício: 2000

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS NT. COEFICIENTE DE EXPORTAÇÃO.

Para fins de apuração da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, inclui-se o valor correspondente à exportação de produtos NT.

AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES. PESSOAS FÍSICAS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. ART. 62-A do RI do CARF. REPETITIVO DO STJ.

Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez. Antecedentes desta Câmara Superior de Recursos Fiscais e Recurso Repetitivo do STJ.

Além disso, deve ser aplicada a taxa Selic aos valores a serem ressarcidos à título de incentivo fiscal, sob risco de se afrontar à própria lei instituidora do benefício, se

este tiver seu valor corroído pelos efeitos da inflação. Com efeito, a não aplicação de qualquer índice para recompor o valor de compra da moeda reveste-se em violação aos princípios da razoabilidade e da isonomia. Portanto, aplica-se a taxa Selic desde o protocolo do pedido até seu efetivo pagamento ou até a data da consolidação das compensações a ele vinculadas.

REP Negado e REC Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, : I) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Vencido o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, que dava provimento; e II) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

(...)

No entanto, no tocante ao mérito, o mesmo, a meu ver, não merece provimento, e para tanto peça vênha para reproduzir as razões do voto do ilustre conselheiro Henrique Pinheiro Torres, acórdão no. 930301.606, da sessão de 30 de agosto de 2011, que adoto como razão de decidir:

No tocante à inclusão no cálculo da receita operacional bruta dos valores correspondentes às vendas para o exterior de produtos adquiridos de terceiros, para determinação da relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, ao meu sentir, a posição mais consentânea com a norma legal é aquela pela inclusão de tais valores tanto no cálculo da receita de exportação quanto no da receita operacional bruta. Explico: a Lei 9.363/1996, ao instituir o benefício, mesclou conceitos próprios do IPI com outros do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica “prestados” às contribuições, senão vejamos:

(...)

Receita Operacional Bruta e Receita de Exportação são conceitos afeitos ao imposto de Renda da Pessoa Jurídica e, por empréstimo, às contribuições, enquanto a definição de matérias primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produção e produtor intrínseca ao IPI. Em razão disso, a norma do parágrafo único desse artigo determina a aplicação subsidiária da legislação desses tributos na conceituação dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, de matéria-prima, de produtos intermediários e de materiais de embalagem (...)

Por outro lado, a Portaria MF 129/1995, de 05 de abril de 1995, em seu art. 2º, § 2º, inc. II definiu, para efeito de cálculo do crédito presumido, a receita de exportação como o produto da venda para o exterior de mercadorias nacionais.

Com essa definição, não se pode inferir que as vendas para o exterior de produtos não industrializados diretamente pelo produtor/exportador devam ser expurgadas do cálculo da receita de exportação, pois o texto legal não faz qualquer distinção no tocante à tributação dos produtos, ao contrário, trataos de forma genérica, condicionando apenas que sejam "mercadorias nacionais". Em termos econômicos, também não faz sentido essa exclusão, a não ser que a parcela fosse de igual maneira excluída da receita operacional bruta, de forma a evitar distorção no índice a ser aplicado sobre o valor das aquisições, pois do contrário, estar-se-ia alterando artificialmente, sem respaldo legal, a relação entre a receita de exportação e a operacional bruta.

Esclareçase, por oportuno, que não se está aqui reconhecendo direito ao crédito presumido pertinente às aquisições desses produtos, que, sem qualquer industrialização adicional efetuada pelo adquirente, são por ele exportados. Uma coisa é estabelecerse o coeficiente entre a receita de exportação e a operacional bruta, outra bem diferente é definir os insumos em que predito coeficiente será aplicado para determinação das “aquisições incentivadas”. (CSRF, Processo n.º 13811.005178/2002-14 Data da Sessão 20/02/2014 Relatora Nanci Gama Acórdão n.º 9303-002.889)

Nesse sentido, por entender que Lei n.º 9.363/1996 não vincula o cálculo do crédito presumido à efetiva tributação pelo IPI na entrada ou na saída, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário neste ponto para restaurar as glosas correspondentes ao item 4 do Despacho Decisório.

É como declaro meu voto.

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deline.